

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Título: Contrato de Asociación en Participación ¿Olvidado o no por la Ley del Impuesto a la Renta?

Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Autora: Lorena Lissette Osos Silva

Asesora: Katarzyna María Dunin Borkowski Goluchowska

Código de alumna: 20068108

2018

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación, la autora realiza un análisis al tratamiento tributario del Contrato de Asociación en Participación, a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta, a propósito de un pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal en el año 2017.

A partir de éste pronunciamiento efectuado por el Tribunal Fiscal, se presente un cambio en el tratamiento tributario del referido Contrato, generando controversia y dividiendo las posturas de los operadores jurídicos.

A efectos de la investigación, se hace un recorrido histórico de todos los cambios normativos que ha tenido el Contrato de Asociación en Participación en nuestro ordenamiento jurídico peruano, específicamente en la Ley del Impuesto a la Renta y demás normas en el marco del derecho tributario.

En este contexto, se presenta la postura de la autora, la cual cambiaría el escenario fiscal que se viene teniendo hasta el día de hoy, siendo que la tributación del Contrato de Asociación en Participación caerá en cabeza, única y exclusivamente, del Asociante, quien otorgará la utilidad, de ser el caso, del negocio al Asociado en calidad de “renta desgravada”.

Finalmente, la autora reflexiona sobre la necesidad de una regulación tributaria que acoja al Contrato de Asociación en Participación, tomando en consideración las necesidades particulares de este Contrato y, sobretodo, su naturaleza jurídica societaria.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. ANÁLISIS.....	3
2.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.....	3
2.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.....	6
2.3. A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN N° 637-2-2017.....	9
3. REFLEXIONES FINALES.....	11
4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	12



1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad dar a conocer algunos alcances en relación con el tratamiento tributario aplicable en el Impuesto a la Renta (en adelante, “IR”) para el Contrato de Asociación en Participación (en adelante, “CAEP”) en el marco del ordenamiento jurídico peruano.

Así pues, dicho análisis se realizará con mayor atención en la atribución de resultados del negocio que se efectuará tanto al Asociante como al Asociado, tomando en consideración no solo la Ley del IR y sus modificaciones, sino también los últimos pronunciamientos efectuados por el Tribunal Fiscal.

Para tal fin, comenzaremos determinando cuál es la naturaleza jurídica del CAEP y, a partir de ello, intentaremos determinar el tratamiento tributario del mismo. Asimismo, nos parece importante realizar unos breves pero importantes comentarios a la reciente Resolución del Tribunal Fiscal N° 637-2-2017¹, mediante la cual se estableció que la determinación del IR cae en “cabeza del Asociante”, siendo que el Asociado percibe lo que podríamos llamar, renta “desgravada”.

2. ANÁLISIS

2.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Debemos empezar señalando que, el CAEP es un contrato asociativo y se encuentra regulado en el Artículo 440° de la Ley General de Sociedades (en adelante, “LGS”), siendo una especie del género denominado Contrato Asociativo.

En palabras de LAROZA se afirma que “(...) *Los contratos de asociación en participación y de consorcio son clasificados por la Ley en el rubro de contratos asociativos, son aquellos en que la colaboración empresarial se expresa con una característica especial: la existencia de una finalidad común, que es primordial para todos los contratantes*”².

¹ Resolución emitida por el Tribunal Fiscal con fecha 27 de enero de 2017.

² ELÍAS LAROZA, Enrique Derecho Societario Peruano: La Ley General de Sociedades del Perú, Trujillo: Editorial Normas Legales, 2000. Pg. 946.

Del mismo modo, mediante Casación N° 3204-2001-LIMA se señaló que *“la asociación en participación es un contrato asociativo (...), no contando con personalidad jurídica, razón o denominación social, obrando el asociante en nombre propio, razón por la que no existe relación jurídica entre los terceros y asociados (...).”*

A partir de lo señalado, dejamos por sentado que el CAEP pertenece al grupo de contratos asociativos; en ese sentido, será importante tener ello presente a lo largo del desarrollo del presente artículo.

Ahora bien, lo que se busca en este tipo de contratos es la participación de una persona (denominada Asociado) en el resultado de uno o varios negocios de otra (denominada Asociante), que le permite esta participación a cambio de una determinada contribución. Al asociante le corresponde de forma exclusiva la gestión de los negocios; mientras que el Asociado participa en el resultado (utilidades o pérdidas), sin responder o tener vinculación alguna con terceros³.

Debemos tener presente que el Contrato de Asociación en Participación busca integrar a varias partes, a fin de lograr un negocio; por ello, el Asociado participará en el resultado del negocio del Asociante, a propósito de la participación, a cambio de una contribución.

En cuanto a sus características se refiere, el Artículo 441° de la LGS esboza algunas características del CAEP, entre las cuales tenemos: (i) el asociante actúa en nombre propio; (ii) la gestión del negocio corresponde al asociante; (iii) no existe relación jurídica entre los asociados y terceros; (iv) respecto de los terceros, los bienes contribuidos por el asociado, salvo los que se encuentren inscritos en Registros Públicos a nombre del Asociado; y, (v) las partes deciden si la participación en las pérdidas serán en la misma proporción que en las utilidades pero no en las pérdidas, o si se participa en las utilidades o en las pérdidas aunque el Asociado no haya efectuado una contribución.

Asimismo, en base a lo expresamente señalado en el Artículo 441° de la Ley General de Sociedades y tomando en consideración el artículo 438° del mismo cuerpo normativo, y lo informado por la doctrina, podemos concluir en que los caracteres esenciales de los contratos asociativos son:

- Es un contrato asociativo, nominado y típico.

³ DURÁN, Luis Régimen Tributario de los Contratos Asociativos (Primera Parte). En Análisis Tributario (Informe Tributario), diciembre 2006, Pg. 28.

- Regula relaciones de participación o integración en uno o más negocios o empresas del asociante, en interés común de todas las partes contratantes.
- No origina la creación o nacimiento de una persona jurídica. Por ende, no tiene denominación social ni razón social.
- No hay obligación de revelarlo a terceros, pues es un contrato privado entre las partes.
- El asociante actúa en nombre propio y le corresponde, en forma exclusiva, la gestión de los negocios o empresas materia del contrato.
- Las contribuciones de los asociados son utilizadas por el asociante, para el negocio. Si ellas consisten en bienes, se presume que pertenecen al asociante, aunque la Ley permita que permanezcan en propiedad del asociado.
- Los asociados tienen derecho a la rendición de cuentas, al término de cada ejercicio y al terminar el negocio.
- Es un contrato sujeto a plazos, determinado o determinable. En otras palabras, el plazo puede pactarse expresamente o se puede deducir del objeto del contrato⁴.

Como se puede observar, la LGS trata al CAEP como un contrato nominado y típico, toda vez que recoge en su regulación de manera detallada las características esenciales del referido contrato.

Asimismo, nuestra LGS ha creído conveniente a través de su Artículo 443°, *“establecer que los bienes contribuidos por los asociados se presumen de propiedad del asociante, salvo aquellos que se encuentren inscritos en el Registro a nombre del asociado”*.

Como resulta obvio, dicha posición ha sido adoptada con la intención de que el tercero que contrate con el asociante (única parte visible en el negocio) pueda accionar contra los bienes que conozca hayan sido utilizados para la gestión, no interesando en el fondo, si en realidad dichos bienes son de propiedad del asociante o del asociado. Sin embargo, dicha presunción no será aplicable en el caso de inmuebles, pues aquí predominará la publicidad registral⁵.

⁴ ELÍAS LAROZA, Enrique “Derecho Societario Peruano”. Tomo II. Gaceta Jurídica: Lima, 2015, pp 702.

⁵ NAVARRO, Indira “Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio” en: revista peruana de derecho de la empresa, N° 54, Lima, Pg. 92.

En base a lo expuesto, determinamos que el CAEP es un contrato típico y Asociativo, no tiene personería jurídica, razón social o denominación. Donde el Asociante comparte con el Asociado los resultados del negocio a cambio de la contribución que este otorgue.

Por último, debe tenerse presente que el Asociado, no participa de la gestión del negocio, siendo que el Asociante se encargará de dichas gestiones, actuando en nombre propio. Finalmente, será importante precisar que la participación que se le atribuya al Asociado, no reside en la contribución realizada por él, sino en el hecho de que el negocio del Asociante haya dado utilidades⁶.

2.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IR DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Es importante comenzar este punto señalando que el CAEP ha tenido algunas modificaciones en cuanto a su tratamiento tributario se refiere, motivo por el cual consideramos importante realizar un breve pero necesario recuento histórico de las mismas.

Así pues, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta- Decreto Legislativo N° 774-⁷ regulaba el Contrato de Asociación en Participación bajo el régimen de lo que se denominaba “atribución de rentas” entre las partes contratantes.

Al respecto, el Artículo 14° del mencionado Decreto señalaba lo siguiente:

“(...) en caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o sean parte contratante”.

Así pues, Indira Navarro señala que los resultados del contrato debían ser atribuidos a las partes integrantes, incorporándolas a sus respectivos y propios resultados. Por ello, los ingresos mensuales se consideraban atribuidos a las partes contratantes en la

⁶ Criterio contemplado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1461-2002 del 15 de diciembre del 2002.

⁷ Estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1998.

misma proporción en la que hubieran acordado participar en el contrato sobre las rentas anuales⁸.

A partir de lo señalado, tiempo más tarde se publicaría la Ley N° 27034 el 30 de diciembre de 1998, la misma que estuvo vigente hasta enero de 1999, mediante la cual se modificó el artículo de la Ley del Impuesto a la Renta. Es ahí cuando se establece que se considerarán como contribuyentes de dicho impuesto a los contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente, quedando fuera de toda consideración el CAEP. Es decir, para las normas tributarias, se le deja de considerar como un contribuyente o un ente diferenciado de las partes.

Ahora bien, mediante la Séptima Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF se indicó que lo regulado a través de la Ley N° 27034 en torno a los CAEP, resultaba aplicable incluso para el ejercicio gravable de 1999, así como también para los CAEP existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma.

Cabe precisar que, la citada norma estuvo orientada a regular los Contrato de Asociación en Participación que, durante el año 1999, hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes.

Un año después, la Administración Tributaria mediante la Resolución de Superintendencia N° 42-2000/SUNAT, reguló lo concerniente a los Contratos de Asociación en Participación que durante el transcurso del año 1999, hubieran llevado contabilidad independiente a la de sus partes contratantes.

Sobre el particular, el Artículo 6 de la mencionada Resolución de Superintendencia estableció lo siguiente:

“Artículo 6, Tratamiento de la participación

El asociado declarará la participación como renta neta de tercera categoría del IR y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda”.

Al respecto, como hemos señalado con anterioridad, dichos alcances tenían como finalidad regular los Contratos de Asociación en Participación que se hubiesen tenido sus celebración durante el año 1999, sin embargo, se intentó la aplicación del

⁸ NAVARRO, Indira “Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio” en: revista peruana de derecho de la empresa, N° 54, Lima, Pg. 93.

mencionado Artículo 6 a todos los Contratos de Asociación en Participación, dejando de lado lo establecido tanto en la Ley N° 27034 y el Decreto Supremo N° 194-99-EF y, peor aún, dándose una interpretación extensiva al mencionado dispositivo legal, lo cual a todas luces vulnera el principio de reserva de ley. Desafortunadamente, ese criterio sigue aún presente en un sector de la doctrina.

A partir de lo antes señalado, observamos que existen vacíos legales respecto al tratamiento del CAEP, por ello, en el medio jurídico tributario, se propusieron soluciones a fin de determinar un tratamiento fiscal de dicho Contrato.

Al respecto, Lourdes Castillo Botetano indicó que por un lado, se sostenía que el asociante debía registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio, procediendo luego a hacer entrega al asociado de la participación que le correspondería, deduciéndola también como gasto. La referida entrega constituiría renta de tercera categoría para el asociado, por lo cual, tributarían por su cuenta cada una de las partes.

Por otro lado, se pretendía que el asociante debía registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas, así como deducir los gastos en que incurriera el negocio, procediendo luego a liquidar y determinar el IR a pagar. Evidentemente, la participación de la asociada sería entregada luego de deducido el IR, por lo cual, se le estaría haciendo entrega de renta desgravada⁹.

Ahora bien, respecto a ello el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 732-3-2010 estableció *“que asimismo este Tribunal en la Resolución N° 732-5-2002 ha establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurrido, de acuerdo con lo establecido que corresponde al asociante registrar en su contabilidad los ingresos totales por las ventas y todos los gastos incurridos, de acuerdo con lo establecido por el precitado inciso k) del artículo 14 de la Ley del IR, deduciendo como gasto las participaciones que entrega a sus asociados.*

Que en el caso de autos, las Administración no discute la naturaleza económica del contrato de asociación en participación celebrado con las citadas empresas, ni el carácter de deducible como gasto para la determinación del IR de la participación en el

⁹ CASTILLO, Lourdes “Problemática en la aplicación del Impuesto a la Renta en las asociaciones en participación. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), N° 52, 2012, Lima, Pg. 60.

resultado del negocio (atribución de la utilidad), siendo que en el presente reparo solo corresponde analizar si el gasto deducido se encuentra debidamente sustentado”.

El Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 3199-3-2005 ha señalado que se desnaturaliza el Contrato de Asociación en Participación si el Asociado asume los siguientes gastos: i) los gastos de mantenimiento, vigilancia, luz, agua y demás gastos de los locales destinados al negocio o empresa; ii) la gestión gerencial, administrativa y contable del negocio o empresa, iii) la contratación del personal que labora en los locales y en el mantenimiento operativo de las máquinas destinadas al negocio o empresa (gastos de mantenimiento y repuestos); iv) la instrucción del personal contratado para el manejo de las máquinas destinadas al negocio o empresa.

Finalmente, mediante la Resolución N° 732-5-2002, el Tribunal Fiscal indicó que *“el asociante podrá deducir como gasto la participación que paga al asociado, siempre que se emita el comprobante de pago que sustente el pago de dicha participación”*

Con ello, el Tribunal Fiscal, en su oportunidad, confirmo que la participación que paga el asociante al asociado en virtud del Contrato de Asociación en Participación, puede ser deducida en calidad de gasto por el asociante.

2.3. A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN N° 637-2-2017

A partir de lo señalado a lo largo del presente artículo, en cuanto a los antecedentes y posiciones asumidas que se manejan de manera predominante en el ámbito tributario, tenemos que en la actualidad no hay una regulación específica ni en la Ley del IR ni en su Reglamento.

No obstante ello, según lo señalado, en la práctica se ha tomado la perspectiva en donde el Asociante es quien lleva el registro de las operaciones vinculadas al CAEP, siendo éste quien tributa por las rentas provenientes del negocio y deduciéndose el importe pagado al Asociado, quien también considera renta gravado para fines tributarios.

Sin perjuicio de ello, existe una corriente en la doctrina que ha tenido una posición distinta a la anteriormente mencionada. Ello tendría fundamento en que el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos, ha señalado que el Asociante sería el titular del negocio y, en ese sentido, el único a cargo de la administración del mismo.

En ese sentido, como ya lo hemos mencionado, caería en cabeza del Asociante el registro de las operaciones y la determinación del Impuesto a la Renta, siendo que sería el obligado ante la Administración Tributaria. Por su lado, el Asociado recibiría un ingreso en calidad de su participación en el negocio, por el cual no estaría obligado a pagar Impuesto a la Renta, ya que se considera renta desgravada.

Siendo ello así, el Tribunal Fiscal emite la resolución N° 637-2-2017 a través de la cual concluyó lo siguiente:

“Que tomando en consideración las previsiones normativas de la Ley del IR aplicables para el ejercicio materia de análisis y que el asociante es el titular exclusivo del negocio o empresa objeto del contrato mientras que el asociado se limita a entregar una contribución a cambio del derecho a participar en los resultados, se concluye que en el presente caso, de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, el asociante será el único obligado a determinar y pagar el IR de Tercera Categoría por la totalidad de las reas gravadas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa y, luego de ello, de corresponder, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el IR, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo”.

Como observamos, el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre la situación particular del Asociante, sin embargo, deja de lado que tratamiento recibirá el Asociado respecto a la participación que reciba, entre otros temas fundamentales como por ejemplo la deducibilidad de los gastos efectuados a propósito del CAEP.

Así pues, señala que el Asociante deberá pagar el Impuesto a la Renta por el total de la utilidad generada del negocio, inclusive por la parte de la renta que le corresponda al Asociado. Siendo ello así, el Asociado no se encontraría obligado a tributar por la utilidad que se distribuyó a su favor, ya que para el Tribunal Fiscal el Asociante deberá entregar al Asociado una “renta desgravada”.

Cabe precisar que este pronunciamiento no es el primero en donde el Tribunal comparte este criterio. En efecto, el mencionado órgano ya había presentado la misma tesis aunque no de manera tan clara, donde señalaba como es el tratamiento del Asociante en el CAEP.

En ese sentido, pese a no encontramos ante un precedente de observancia obligatoria, la tesis esbozada por el Tribunal Fiscal en la mencionada Resolución, completa la línea argumentativa que venía presentando en sus Resoluciones anteriores y, con ello, se da por sentado el tratamiento para el CAEP, siendo claro el esquema, al menos en cuanto al Asociante se refiere.

3. REFLEXIONES FINALES

Conforme a todo lo señalado a lo largo del presente trabajo, somos de la opinión que la Resolución del Tribunal Fiscal, materia de comentarios, nos ha proporcionado un escenario de incertidumbre que ha generado opiniones divididas en el ámbito del derecho tributario y, peor aún, contingencias tributarias producto de la inseguridad jurídica advertida en este tema en particular.

Lamentablemente, más preocupante aún es la falta de regulación tributaria en donde se establezca el tratamiento en cuanto al Asociado se refiere; ya que a la fecha no hay norma o criterio, que nos permita conocer cuál es su tratamiento tributario. Siendo ello así, hay temas que deben ser aclarados y, definitivamente, regulados con la finalidad de proporcionar certidumbre y coherencia en el tratamiento tributario para el CAEP, evitando así, desincentivar el uso de esta forma contractual por parte de los inversionistas.

En suma, somos de la opinión que en tanto no exista un pronunciamiento ordenado, definitivo y acorde a ley, por parte del Tribunal Fiscal, en calidad de precedente de observancia obligatoria, no podemos establecer con absoluta certeza de qué manera se va a determinar el impuesto a la renta a pagar por parte del CAEP y su atribución tanto al Asociante como al Asociado.

Sin embargo, debemos reconocer que en la actualidad se tiene la necesidad de determinar un tratamiento fiscal para el CAEP, por ello, tomando lo señalado en el presente trabajo, nos inclinamos por considerar que el CAEP deberá tributar en cabeza del Asociante, siendo éste el único obligado al pago del impuesto a la renta; mientras que, el Asociado recibiría lo que en doctrina se ha denominado como “renta desgravada”.

Finalmente, exhortamos a que la fórmula normativa del tratamiento tributario del CAEP, deberá ser una en la que se tome en consideración la naturaleza jurídica del mismo contemplada en la LGS y la doctrina predominante; ya que la norma tributaria no debe dejar ello de lado, tanto en la regulación para la recaudación de la utilidad proveniente del mencionado negocio, así como para la atribución de rentas a las partes del mismo.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO GONZÁLES, Luis Manuel

2016 *Lecciones del Derecho Financiero y Tributario*. Barcelona: Atelier.

BRAVO CUCCI, Jorge

2013 *Derecho Tributario, Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.

CASTILLO BOTETANO, Lourdes

2012 *Problemática en la Aplicación del Impuesto a la Renta en las Asociaciones en Participación*. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 52.

DURÁN ROJO, Luis Alberto

2006 *Régimen Tributario de los Contratos Asociativos (Primera Parte)*. En: Análisis Tributario N° 227, diciembre.

ELÍAS LARROZA, Enrique

2015 *Derecho Societario Peruano, La Ley General de Sociedades del Perú- Tercera Edición*. Lima: Gaceta Jurídica.

ELÍAS LARROZA, Enrique

1999 *Comentarios a la Ley General de Sociedades*. Lima: Normas Legales.

HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo

2005 *La Asociación en Participación como Contrato de Riesgo Compartido y no prestaciones recíprocas*. En: Diálogo con la Jurisprudencia N° 84, setiembre.

LANDA ARROYO, César

2007 *Constitución Política del Perú- Sétima Edición*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

MEDRANO CORNEJO, Humberto

2000 *Impuesto a la Renta y contratos de Colaboración Empresarial*. En Revista Themis N° 41, Pg. 97 a 105.

MONTOYA MANFREDI, Ulises

1994 *De la Asociación en Participación en la Ley de Sociedades Mercantiles*. Pg. 13 a 18.

NAVARRO PALACIOS, Indira

2002 *Análisis Tributario de los Contratos de Asociación en Participación y de Consorcio*. En: Revista Peruana de Derecho de la Empresa, N° 54, Pg. 90 a 117.

PICÓN GONZÁLES, Jorge

2000 *Un Acercamiento al Tratamiento Tributario de los Contratos Asociativos en la Legislación Peruana*. En Revista Themis N° 41, Pg. 107 a 116.

RUBIO CORREA, Marcial

2009 *El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

RUBIO CORREA, Marcial

2005 *La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

TALLEDO MAZÚ, César

1998 *La Asociación en Participación, El Consorcio y El Joint Venture: Aspectos Contractuales y Tributarios*. En Cuadernos Tributarios, Revista de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo Peruano.

VILLANUEVA GONZÁLES, Martin

2005 *Régimen Tributario y Contable de la Asociación en Participación*. En Gaceta Jurídica N° 21, Pg. 79 a 85.